



Berufungsentscheidung und Zurückweisungsbescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch A, vom 21. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 21. Juli 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 21. Juli 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 wird Folge gegeben und werden diese Bescheide ersatzlos aufgehoben.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch A, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 21. Juli 2006 betreffend betreffend die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 beschlossen:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung

an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Die Rechtsvorgängerin der Berufungswerberin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22. April 1994 gegründet und mit dem Firmenwortlaut "B" im Firmenbuch zur Zahl C eingetragen. Vom 6. Mai 1997 bis 16. Mai 1997 lautete die Firma D, danach vom 17. Mai bis 8. Dezember 1998 E, dann bis zum 31. August 2001 F und vom 1. September 2001 G. Aufgrund des Verschmelzungsvertrages vom 28. März 2007 wurde die G mit der H (I) als übertragende Gesellschaft verschmolzen und am 19. April 2007 im Firmenbuch gelöscht. Die übernehmende Gesellschaft wurde am gleichen Tag in G (dem alten Firmenwortlaut der übertragenden Gesellschaft) umbenannt.

Diese Gesellschaft wurde mit Umwandlungsvertrag und Generalversammlungsbeschluss vom 26. September 2008 aufgelöst und gemäß § 5 UmwG (Umwandlungsgesetz, BGBl. Nr. 304/1996) in die J (K) umgewandelt. Nach Punkt II des genannten Umwandlungsvertrages ist die J (K) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in alle Vermögenswerte, Rechte, Ansprüche und Verbindlichkeiten mit dem Stichtag der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2007 unter Verzicht auf die Liquidation unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. II UmgrStG (Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991) der Vorgesellschaft eingetreten.

Am 30. April 2002 überreichte die Berufungswerberin die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2000, in welcher sie bei der Kennzahl 639 nichtausgleichsfähige Verluste aus den Vorjahren mit S 204.644,00 und bei der Kennzahl 619 S 9,108.470,00 an abzugsfähigen Verlusten aus den Jahren ab 1991 angab.

Auf das Formular der Körperschaftsteuererklärung 2000 wurden neben die genannten Kennzahlen vom Bearbeiter des Finanzamtes Rechnungstreifen geklebt, welche nachvollziehen lassen, dass darauf Verlustvorträge der Vorjahre addiert und so die angegebenen Werte überprüft wurden. Bei der Kennzahl 639 ergibt die Summe auf dem Rechnungstreifen den in der Erklärung eingetragenen Wert (Jahre 1995 bis 1999 addiert). Hinsichtlich der Kennzahl 619 kommt der Bearbeiter auf eine abweichende Summe (1994: S 100.000,00, 1995: S 1,562.858,00, 1996: S 7,604.113,00, 1998: S 389.153,00, 1999 S -776.498,00) von S 8,879.626,00 und wurde der erklärte Wert durchgestrichen und durch den errechneten ersetzt.

Der Abgabenerklärung für die Körperschaftsteuererklärung 2000 war als Beilage auch eine Übersicht der "*Verlustvorträge gemäß § 18 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988)*" für das Jahr 2000 beigelegt. Diese hatte folgendes Aussehen:

	Verlust laut Steuerbescheid	IFB-Verluste	Körperschaftsteuer nicht verrechnet
Verlust 1994	-100.000,00	0,00	15.000,00
Verlust 1995	-1,562.858,00	123.160,00	15.000,00
Verlust 1996	-7,604.113,00	33.198,00	15.000,00
Verlust 1997	-228.844,00	35.267,00	17.500,00
Verlust 1998	-389.153,00	45.286,00	25.000,00
Verlust 1999	+776.498,00	204.644,00	24.080,00
	<u>9,108.470,00</u>	<u>204.644,00</u>	<u>111.580,00</u>

Dabei hat der Sachbearbeiter alle Beträge in der Spalte "*Verlust laut Steuerbescheid*" mit Ausnahme jenes für das Jahr 1997 mit blauem Kugelschreiber abgehakt, den Betrag für das Jahr 1997 eingekreist und mit dem Kommentar "*Sanierungsgewinn*" versehen und eine Null daneben geschrieben. Unter die Summe dieser Spalte hat der Sachbearbeiter S -228.844,00 ergänzt und eine neue Summe mit S 8,879.626,00 gebildet.

Auf die im Körperschaftsteuerbescheid 2000 datiert vom 6. Mai 2002 hatte dies insofern keine Auswirkung als dort der Gesamtbetrag der Einkünfte erklärungsgemäß mit S 54.850,00 berechnet und ein Verlustabzug in gleicher Höhe berücksichtigt wurde.

Auch auf der Körperschaftsteuererklärung 2001 (verfasst am 29. April 2002), bei welcher alle eingetragenen Kennzahlen bis auf die Kennzahl 619 mit blauem Kugelschreiber abgehakt worden sind, findet sich ein aufgeklebter Rechnungstreifen, welcher dazu diente die Kennzahl 619 ("*Offene Verlustabzüge aus den Jahren ab 1991*") zu korrigieren. Dabei ging der Bearbeiter von den bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer 2000 (siehe oben) errechneten Wert von S 8,879.626,00 aus, zog davon die mit Bescheid vom 6. Mai 2002 ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte von S 54.850,00 ab und errechnete eine Summe von S 8,824.776,00, welche er anstelle der erklärten S 9,053.620,00 bei der Kennzahl 619 eintrug. In der elektronischen Erfassung dieser Abgabenerklärung wurden die von der Berufungswerberin beantragten S 9,053.620,00 bei der Kennzahl 619 gelöscht und die neu errechneten S 8,824.776,00 bei der Kennzahl 681 ("*Verlustabzug*") eingegeben.

Entsprechend § 7 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988) iVm. § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) wurde ausgehend von dem erklärungsgemäß berechneten Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von S 1,184.848,00 eine Verlustvortragsgrenze von S 888.636,00 (75% des Gesamtbetrages der Einkünfte beim Erstellen des Körperschaftsbescheides datiert vom 14. Mai 2002 berücksichtigt.

Am 14. Oktober 2002 teilte der zuständige Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung allen betroffenen Mitarbeitern des Finanzamtes mit Email mit, dass der Bericht über die Buch- und Betriebsprüfung der Berufungswerberin nun fertiggestellt und demnächst mit den Akten übermittelt werde. Für die Festsetzung der der Körperschaftsteuer 2002 werde das Finanzamt ersucht, da eine Direkteingabe wohl erst im Jahr 2003 möglich sei, diese vorzunehmen und entsprechend der Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes bei den Kennzahlen 622 S 174.713,14, 612 S 14.975,49, 630 S 34.761,22, 777 S 226.649,85 und 619 S 576.741,78 zu berücksichtigen.

Bereits am 15. Juli 2002 war die am 12. Juli 2002 unterschriebene Körperschaftsteuerklärung 2002 der Berufungswerberin beim Finanzamt eingelangt. Darin waren bei der Kennzahl 619 ("*Offene Verlustabzüge aus den Jahren 1997*") € 119.127,64 eingetragen. Der wie schon in den Vorjahren an dieser Stelle aufgeklebte Rechnungstreifen samt handschriftlichem Kommentar gibt folgende Rechnung wieder: Kennzahl 681/2001 S 8.824.776,00 abzüglich Verlustabzug aus 2001 von S 888.636,00 ergibt S 7.936.140,00 oder € 576.741,78. Dieser Betrag wurde dementsprechend bei der Kennzahl 619 eingesetzt und bei der elektronischen Erfassung wie im Vorjahr vorgegangen.

Im Zeitraum vom 18. September bis 3. Oktober 2002 fand bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt, welche unter anderem auch die Körperschaftsteuer der Jahre 2000 bis 2002 umfasste. Dabei wurde unter der Textziffer 17 a) auch die Verlustvorträge der Berufungswerberin gemäß § 18 EStG 1988 für das Jahr 2002 geprüft. Hier ging der Prüfer von Verlusten in den Jahren 1994 bis 2000 in Höhe von S 9.053.620 ,00 aus, von welchen er den Verlust 1997, da es sich um einen Sanierungsgewinn gehandelt habe, in Höhe von S 228.844,00 abzog, was eine Summe von S 8.824.776 ,00 ergab, aus. Davon zog er den bereits 2001 in Höhe von S 1.184.848,00 zu 75% berücksichtigten Betrag ab und errechnete so S 7.936.140 ,00, was € 576.741,79 entspricht. Er stellte fest, dass im Jahr 2002 75% von € 226.649,85 also € 169.987,39 zu verrechnen seien und noch nicht verrechnete Verluste in Höhe von € 406.754,40 verbleiben würden.

Am 16. Mai 2006 verfasste der zuständige Bearbeiter des Finanzamtes ein Auskunftersuchen an den Fachbereich Verfahrensrecht des Finanzamtes, in welchem er ausführte, dass die Berufungswerberin im Jahr 1997 einen Sanierungsgewinn in Höhe von S 11.690.776 ,00 ausgewiesen habe. An Verlustverträgen aus den Jahren 1994 bis 1996 seien zusammen S 9.266.971,00 zuzüglich S 194.625,00 IFB-Verluste vorhanden gewesen. Aus einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 20. Mai 1998 GZ 140602/1-IV/14/98 gehe hervor, dass aus den Jahren vor 1996 beziehungsweise 1997 stammende Verlustvorträge mit den in den Jahren 1996 beziehungsweise 1997 anfallenden Sanierungsgewinnen fiktiv zu verrechnen

seien. Die oben angeführten Verlustvorträge seien daher gegen den erwähnten Sanierungsgewinn zu verrechnen, wodurch die Verlustvorträge samt den IFB-Verlusten für die Jahre 1994 bis 1996 wegfallen würden. Der verbleibende Sanierungsgewinn im Jahr 1997 wäre steuerfrei. Im Rahmen der Buch- und Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 sei in der Textziffer 17 a) des Berichtes der Verlustvortrag für die Jahre 1996 bis 1997 gewährt worden. Es stelle sich da er die Frage, ob die Bescheide ab 2000 gemäß § 293 BAO berichtigt werden könnten oder ob die Verlustvorträge auf Grund einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO wegen einer nicht angesetzten Luxustangente für die Pkw BMW und Mercedes berücksichtigt werden könnten. Aus der Berichtigung der falschen Verlustverträge ab 2000 würde sich eine Steuernachforderung in Höhe von etwa € 100.000,00, aus der Zurechnung nach § 20 EStG 1988 eine Nachforderung von € 20.000,00 ergeben. Auf diesem Schreiben ist handschriftlich ohne Datum oder Handzeichen vermerkt, dass die zuständigen Bearbeiter des Fachbereiches erklärt hätten, dass die Verfahren für die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 von Amts wegen wiederaufzunehmen und die Verlustverträge zu berichtigen seien.

Am 19. Mai 2006 richtete das Finanzamt einen Vorhalt an die Berufungswerberin, in welchem der Sachverhalt wie im oben dargestellten Schreiben an den Fachbereich des Finanzamtes geschildert wurde. Der Berufungswerberin wurde zusätzlich mitgeteilt, dass daher ihr Einkommen ab dem Jahr 2000 ohne Anrechnung von Verlustverträgen steuerpflichtig sei. Dieses Schreiben war eine Darstellung Anschaffungskosten und der bisher verrechneten und Betriebsausgaben für drei Kraftfahrzeuge der Berufungswerberin (Range Rover, Mercedes und BMW) beigelegt. Darin brachte das Finanzamt zum Ausdruck, dass die bisher geltend gemachten Betriebsausgaben unter Berücksichtigung von steuerlich maximal anzuerkennen Anschaffungskosten von € 34.000,00 für den Range Rover um 33% (ab 2003), den Mercedes um 18,37% und den BMW um 66% zu kürzen seien und forderte die Berufungswerberin zur Stellungnahme auf.

Dazu erklärte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin im Schreiben vom 24. Mai 2006, dass es seines Erachtens nicht möglich sei, in die Rechtskraft der bereits durch die vorangegangene Betriebsprüfung abgeänderten und überprüften Bescheide nochmals einzugreifen, beziehungsweise das Verfahren erneut wiederaufzunehmen. Der Abgabenbehörde sei in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der entscheidungsrelevante Sachverhalt bereits so vollständig bekannt gewesen, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtliche Würdigung zu der nunmehr in Aussicht genommen Entscheidung gelangen hätte können. Die für die Sachentscheidung relevante Sach- und Rechtslage habe sich seit dem Erlassen des abschließenden Bescheides nicht geändert. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel biete die Möglichkeit, unbekannten, aber entscheidungswesentlichen, Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, aber nicht die

Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen. Sowohl die Verlustvorträge als auch der Sanierungsgewinn, sowie Luxustangente der Leasing-Pkws sei der Abgabenbehörde im Zuge der Betriebsprüfung ausreichend bekannt gewesen und hätte die Abgabenbehörde somit ausreichend Möglichkeit gehabt, den Sachverhalt entsprechend rechtlich zu würdigen. Aus handschriftlichen Unterlagen gehe hervor, dass der Prüfer diese Themenbereiche überprüft habe und auch zum Teil Änderungen vorgenommen worden seien. Aus der jährlichen Anlage zur Körperschaftsteuererklärung sei die steuerliche Zurechnung der Amortisationstangente ersichtlich. Daher sei eine Luxustangente erst bei Verkauf oder Auflösung des Leasingvertrages anzusetzen. Der laufende Leasingaufwand sei nämlich zum Teil geringer als der Zurechnungsbetrag. Im Übrigen stehe die Auswirkung der in Aussicht genommen Bescheidänderung im krassen Missverhältnis zur geringen Auswirkung des angebrachten Wiederaufnahmegrundes.

Diesem Schreiben war eine Kopie des oben beschriebenen Betriebsprüfungsberichtes beigelegt, welche Textziffer 17 a) wiedergibt. Als zweite Beilage wurde eine handschriftliche Anforderung des Prüfers, welche Unterlagen ihn zur näheren Prüfung vorzulegen seien, übermittelt. Darin wird als Punkt 1.) die Ermittlung der steuerlichen Zurechnung der Pkws beziehungsweise der Leasingrate genannt.

Im Aktenvermerk vom 11. Juli 2006 hielt der Sachbearbeiter des Finanzamtes den Inhalt eines Telefongesprächs mit dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin fest und erklärte, dass von der Berufungswerberin eine Besprechung im Hinblick auf die geplante Wiederaufnahme der Verfahren der bereits geprüften Jahre 2000 und bis 2002 vehement gefordert worden sei. Eine solche Besprechung habe der Sachbearbeiter deshalb abgelehnt, weil der fehlerhafte Verlustvortrag im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle aufgefallen sei und das Parteiengehör bereits durch einen Vorhalt gewahrt worden wäre. Der Berufungswerberin würde der Rechtsmittelweg offen stehen.

Am 18. Juli 2006 verfasste das Finanzamt die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtes wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Körperschaftsteuer 2000, 2001 und 2002. Diese wurden damit begründet, dass Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, welche im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden wären und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anderes lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall habe das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwogen und könnten die Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden.

Ein Hinweis auf eine weitere zusätzliche Begründung des Wiederaufnahmebescheides ist unterblieben.

In den gemäß § 307 Abs. 1 BAO mit den Wiederaufnahmebescheiden neu erlassenen Sachbescheiden für die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 wurden die beantragten Verlustabzüge jeweils mit S 0,00 festgesetzt, beziehungsweise blieben schlicht unberücksichtigt. Die Einkünfte der Berufungswerberin wurden im Hinblick auf den neu errechnete Luxustangente für Pkws Range Rover und BMW für das Jahr 2000 um S 102.454,00, das Jahr 2001 um S 160.663,00 und für 2002 um € 11.149,00 erhöht.

In diesen neuen Sachbescheiden vom 18. Juli 2006 für die Körperschaftsteuer der Berufungswerberin der Jahre 2000 bis 2002 wurde hinsichtlich der Begründung jeweils auf eine zusätzliche gesondert zugehende verwiesen.

Diese zusätzliche Bescheidbegründung, welche ebenfalls 18. Juli 2006 verfasst wurde, bezeichnet als jene Bescheide, welche sie ergänzt, ausdrücklich jene für die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002.

Die Erledigung weiche vom Begehren der Berufungswerberin deshalb ab, weil neue Tatsachen hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnissen des Verfahrens dies einen im Spruch anderes lautenden Bescheid für die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 herbeigeführt hätte, welche nun gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen werden würden. In den Abgabenerklärungen beziehungsweise Bescheiden für die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 seien Aufwendungen für zwei Kraftfahrzeuge, einem Range Rover und einem BMW abgesetzt worden, welche gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 nicht voll abzugsfähig seien. In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin sei zur beabsichtigten Wiederaufnahme ausgeführt worden, dass eine mögliche Luxustangente der Abgabenbehörde ausreichend bekannt gewesen sei, da auch eine für die Jahre 2000 bis 2002 durchgeführte Buch- und Betriebsprüfung zu keiner Änderung der ursprünglichen Bescheide in diesem Punkt geführt habe. Dazu werde vom Finanzamt angeführt, dass die damalige Beleganforderungsliste zum Punkt Pkw von der steuerlichen Zurechnung der Dotierung des Aktivpostens beziehungsweise der Privatanteile gesprochen habe. Feststellungen über die Luxustangente seien im Betriebsprüfungsbericht nicht getroffen worden. Der Hinweis, dass im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens die Abgabenbehörde die Möglichkeit gehabt hätte, auch die Luxustangente zu würdigen, gehe ins Leere, da es für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens unmaßgeblich sei, ob die Behörde ein Verschulden daran treffe, dass bestimmte Tatsachen im ersten Verfahren nicht festgestellt worden seien. Nach den dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen sei die Luxustangente nicht Gegenstand des damaligen

Prüfungsverfahrens gewesen. Die Ansicht dass den Luxustangente erst mit dem Verkauf des jeweiligen Pkws beziehungsweise mit der Auflösung des Leasingvertrages steuerlich zuzurechnen sei, widerspreche dem Prinzip der periodengerechten Abgrenzung. Die nun vorgenommene Berechnung der Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 ergebe schon allein durch diese Luxustangente Steuernachforderungen, bei denen nicht mehr von Geringfügigkeit gesprochen werden könne, auch wenn die Berichtigung der Verlustvorträge noch höhere Steuerforderungen nach sich ziehe. Für die Jahre ab 2000 verbleibe kein Verlustvortrag, da die bisher verrechneten Verlustvorträge mit dem Sanierungsgewinn 1997 auszugleichen gewesen seien. Die Mindestkörperschaftsteuer der Vorjahre sei angerechnet worden.

Die Berufung von 21. August 2006 richtet sich ausdrücklich gegen die Wiederaufnahme der Verfahren für die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002, welche der Berufungswerberin am 21. Juli 2006 zugestellt wurden und auch gegen die damit verbundenen neuen Sachbescheide für die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002, welche die Berufungswerberin ebenfalls am 21. Juli 2006 erhielt, deren zusätzliche schriftliche Begründung dazu jedoch erst am 25. Juli 2006 bei der Berufungswerberin einlangte.

Die Berufungswerberin führte aus, dass in den Jahren 1998 bis 1999 bei der Berufungswerberin eine Buch- und Betriebsprüfung für die Jahre 1995 bis 1997 und am 21. Dezember 1999 mit einer Schlussbesprechung in Anwesenheit des Amtsvorstandes des Finanzamtes durchgeführt worden sei. Im Rahmen dieser Schlussbesprechung sei darauf hingewiesen worden, dass die Prüfungsfeststellungen von der Berufungswerberin leicht akzeptiert werden könnten, da der Verlustvortrag zur Gänze in den folgenden Jahren erhalten bleiben würde. Die Feststellung, dass ein Verlustvortrag von mehr als S 11,000.000,00 vortragsfähig bleiben würde, sei auch aus der Berechnung des Einkommens im damaligen Prüfungsbericht zur Textziffer 30 ersichtlich. Dort sei dargestellt worden, dass der Sanierungsgewinn steuerfrei bleibe und nicht gegen den Verlustvortrag verrechnet werde. Die in den späteren Jahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheide würden ebenso die verrechenbaren Verlustvorträge ausweisen, beziehungsweise wäre in jenen Jahren, in welchen sich Verluste ergeben hätten, die noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer in voller Höhe ausgewiesen worden. Auch bei der Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2002, welche am 2. Dezember 2002 abgeschlossen worden sei, wäre unter anderem die Höhe des Verlustvertrages und die steuerlichen Zurechnungen bei den Pkw-Kosten intensiv geprüft worden. Die Höhe des Verlustvertrages sei in der Textziffer 17 a) dieses Berichtes mit € 406.754,40 festgestellt worden. Im Rahmen diese Betriebsprüfung habe eine Mitarbeiterin des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin am 26. September 2002 handschriftliche Anforderungsliste des Prüfers erhalten, in welcher unter Punkt 1. die Unterlagen für die Ermittlung der steuerlichen Zurechnung für die Pkws in den geprüften Jahren erbeten worden

sei. Grundsätzlich sei bereits als Anlage zu den Körperschaftsteuererklärungen jeweils eine Darstellung, wie sich die steuerlichen Zurechnungen der Pkws ergeben würden, dem Finanzamt übermittelt worden. Die berufungsgegenständlichen Pkws seien jeweils mit Kennzeichen, Fahrzeugtyp und dem Ausweis des steuerlich zu aktivierenden Aktivpostens angeführt worden. Anlässlich der letzten Betriebsprüfung sei dann noch zusätzlich die Höhe der Beträge besprochen worden, nachdem die Leasingverträge übergeben worden seien. Aus diesen Leasingverträgen seien jeweils die über seinerzeitigen absetzbaren Anschaffungskosten hinausgehenden Luxusanschaffungsbeträge ersichtlich. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei eine Wiederaufnahme eines Bescheides dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der entscheidungsrelevante Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass Sie bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommen Verfahren getroffenen Entscheidung hätte gelangen können. Dass ein Prüfer bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe der bereits vorliegenden Urkunden unter allfälliger Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen die maßgeblichen Tatsachen bereits hätte feststellen können, stehe einer späteren Wiederaufnahme des Verfahrens nicht entgegen. Der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes würden Fälle zu Grunde liegen, bei denen anlässlich der Veranlagung keine weiteren Erhebungen durchgeführt worden seien. Im Fall der Berufungswerberin hätten Betriebsprüfungen stattgefunden und wären alle entscheidungsrelevanten Unterlagen übergeben, sowie die wiederaufgenommenen Punkte nachweislich im Betriebsprüfungsverfahren behandelt und besprochen worden. Es handle sich im konkreten Fall daher um einen Rechtsirrtum des Betriebsprüfers. Eine nachträglich andere rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertige den Eingriff in die Rechtskraft nicht. Allein maßgeblich sei, dass nach Abschluss des wiederaufgenommen Verfahrens neue Tatsachen oder Beweismittel Verfahrens hervorgekommen seien. In diesem Zusammenhang sei ein Veranlagungsverfahren und die darauf bezogene Außenprüfung als eine Einheit zu betrachten. Von der Abgabenbehörde ursprünglich als unwesentlich betrachtete Umstände würden keine Wiederaufnahme rechtfertigen. Relevant seien nur Sachverhaltselemente, die sich dazu eignen würden, den Spruch des Bescheides zu beeinflussen. Die gleiche Ansicht würde auch die Lehre vertreten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung, egal ob aus geänderter Judikatur oder vorheriger Fehlbeurteilung, seien keine Wiederaufnahmsgründe. Im Übrigen stehe die durchgeführte Wiederaufnahme in keinem Verhältnis zur Auswirkung. Selbst wenn man davon ausgehe, dass die Luxustangente dem Prüfer nicht ausreichend bekannt gewesen sei, hätte die Behörde die Wiederaufnahme aus Überlegungen zum Ermessen, welches begründenden gewesen wäre, nicht durchführen dürfen. Es wäre Sache der Abgabenbehörde gewesen, durch unmissverständliche Hinweise darzulegen, welche

Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu vorgekommen seien. Dieser Nachweis fehle. Es wäre auch zu begründen gewesen, aus welchem Grund bei der Ermessensentscheidung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorrang eingeräumt worden sei. Wiederaufnahmen seien in der Regel nicht zu verfügen, wenn deren Auswirkungen absolut oder relativ tief gering seien. Dies sei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht anhand der Gesamtauswirkungen zu beurteilen. Führe ein Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt in Relation zu den Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe dazu, dass eine Gesamtwiederauflösung ungerechtfertigt und unbillig erscheine, habe eine Wiederaufnahme zu unterbleiben. Im Fall der Berufungswerberin stehe die steuerliche Auswirkung der Zurechnung durch die Luxustangente der Pkws in krassem Missverhältnis zu steuerlichen Auswirkung des Versagens des Verlustvertrages. Behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen im wiederaufzunehmenden Verfahren seien bei der Ermessensübung, ebenso wie der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen. Es sei erforderlich, dass die potentiell eine Wiederaufnahme des Verfahrens begründenden Tatsachen zum Wissenstand der zuständigen Abgabenbehörde gehört hätten. Es seien in den Berufungsjahren die in den Jahren 1995 und 1996 angefallenen Verluste daher zur Verfügung gestanden und der Verlustabzug um S 776.498,00 zu erhöhen. Es fehle im Fall der Berufungswerberin in der Begründung der angefochtenen Bescheide der Nachweis, dass der *"Ansatz einer Luxustangente für Pkws der Behörde im abgabenrechtlichen Prüfungsverfahren nicht bekannt war, obwohl der Aktivposten der Leasingverträge nachweislich überprüft wurde"*. Die Überprüfung von Aktivposten anhand eines Leasingvertrages setzt die Kenntnis über die Höhe der Anschaffungskosten voraus. Dass dies also nicht bekannt gewesen wäre, sei denkunmöglich. Außerdem fehle den angefochtenen Bescheiden eine Ermessensbegründung, aus welchem Grund die Verfahren trotz des krassen Missverhältnisses zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Luxustangente und wiederaufgenommen worden seien.

Die Berufungswerberin begehrte abschließend die angefochtenen Bescheide *"rückgängig zu machen"*.

Am 8. September 2006 verfasste das Finanzamt eine an die Berufungswerberin gerichtete Stellungnahme zur gegenständlichen Berufung. Darin wurde ausgeführt, dass nach der Aktenlage der damalige Prüfer der Großbetriebsprüfung einzelne Fragen im Zusammenhang mit den Pkws gestellt und dafür von der Berufungswerberin auch Unterlagen erhalten habe. Der Bereich Luxustangente sei vom ihm aber nicht angesprochen worden. Die Gründe dafür seien nicht mehr eruierbar und auch nicht entscheidungsrelevant. Es handle sich bei diesem Aspekt um Sachverhaltsumstände, die im abgeschlossenen Verfahren nicht aufgegriffen

worden seien und damit auch nicht bekannt gewesen wären. Es ändere sich daher nichts an der Bescheidebegründung vom 18. Juli 2006. Hingewiesen werde darauf, dass das Finanzamt im Rahmen der Berufungserledigung für das Jahr 2000 noch beantrage, die IFB-Verluste der Vorjahre 1995 bis 1997 in Höhe von S 204.644,00 nicht anzuerkennen, da auch diese mit dem Sanierungsgewinn 1997 zu verrechnen seien.

Ein händischer Aktenvermerk vom 5. Oktober 2006 hält auf diesem Schreiben fest, dass der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin mitgeteilt habe, dass er keine weitere Stellungnahme mehr abgeben werde.

Mit Schreiben datiert vom 21. September 2009 eingelangt am 2. Oktober 2009 hat die Berufungswerberin auf das Abhalten einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren für die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002:

Wie schon die Berufungswerberin und das Finanzamt in diesem Verfahren mehrmals dargestellt haben, ist nach dem Gesetzeswortlaut eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Tatsachen oder Beweismittel sind in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens des ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt waren (*nova reperta*). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur und auch richtig die Verfahrensparteien; für viele siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, RZ 16 f zu § 303, 940).

Die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel in diesem Sinn neu hervorgekommen sind, ist aus der Sicht des jeweiligen Abgabenverfahrens zu beurteilen (siehe etwa Ritz, aaO. RZ 14 zu § 303, 939 und die dort zitierte Judikatur, so auch VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170). Es ist

dabei also nicht nur die Sicht der jeweiligen Abgabenart, sondern sogar das Wissen in den einzelnen Veranlagungsjahren zu trennen.

Der Gegenstand des Verfahrens eines eine Wiederaufnahme verfügenden Bescheides wird einerseits durch das wieder aufgenommene Verfahren selbst und andererseits durch den jeweiligen Wiederaufnahmsgrund bestimmt. Dies ist auch der Grund dafür, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Berufungsentscheidung keine Wiederaufnahmsgründe austauschen oder ergänzen kann. Denn dadurch würde der Gegenstand des Verfahrens geändert (siehe auch Ritz, aaO. Rz 65 zu § 289, 872 und die dort zitierte Judikatur und auch VwGH 26.1.2006, 2002/15/0076: *"Demnach kann Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 23. März 1999, 97/14/0069, und vom 20. Juli 1999, 97/13/0131)."*).

Von der Abgabenbehörde erster Instanz wurde in den die Wiederaufnahme der verfügenden Bescheiden der Tatsachenkomplex, welcher als neu hervorgekommen angesehen wurde, jedoch nicht genannt und auch hinsichtlich der Begründung nicht auf einen anderen Bescheid (etwa auf die zusätzliche Begründung der neuen Abgabenbescheide datiert vom 18. Juli 2006) verwiesen. Die Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs. 4 BAO macht noch nicht erkennbar, welches Tatsachensubstrat die Abgabenbehörde erster Instanz hier als relevant angesehen hat.

Es fehlt somit jeglicher Hinweis darauf, welchen Tatsachenkomplex die Abgabenbehörde erster Instanz ihren Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1994 bis 1996 der Berufungswerberin als neu hervorgekommen angesehen hat.

Der Abgabenbehörde zweiter Instanz steht es nach der Judikatur und Lehre (siehe oben) nicht zu, Wiederaufnahmsgründe aufzugreifen, welche von der Abgabenbehörde erster

Instand nicht herangezogen worden sind, da ansonsten die im § 289 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz überschritten würde und war daher der Berufung gegen die Bescheide, welche die Wiederaufnahme der Verfahren für die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 verfügen, stattzugeben und waren diese Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Angemerkt sei, dass selbst, wenn die angefochtenen, die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer 200 bis 2002 verfügenden Bescheide, auf die zusätzliche Bescheidbegründung zu den Bescheiden für die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 verwiesen hätten oder diese zusätzliche Begründung sich selbst auch als eine solche zu den die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheiden bezeichnet hätte, im Spruch nicht anders zu entscheiden gewesen wäre.

Die Tatsache, deren Kenntnis notwendig ist, um beurteilen zu können, ob für einen Pkw unangemessen hohe Betriebsausgaben im Sinne des § 20 Abs. 2 lit. b) EStG 1988 iVm. § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 geltend gemacht worden sind, ist der Anschaffungspreis des jeweiligen Pkws unabhängig davon, ob dieser geleast wurde oder ob er sich von vornherein im Betriebsvermögen befindet.

Haben diese im Zeitraum vor 2004 S 467.000,00 überschritten, so waren im Verhältnis des darüber hinausgehenden Betrages zu dieser Summe nach der Judikatur (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0101) die Betriebsausgaben um die so genannte Luxustangente zu kürzen.

Die Kenntnis der Höhe der Anschaffungskosten ist aber, wie schon die Berufungswerberin angeführt hat, notwendig, um die Leasingkosten und deren steuerliche Behandlung zu prüfen, wie dies im Rahmen der oben beschriebenen abgabenbehördlichen Prüfung der Körperschaftsteuer der Jahre 2000 bis 2002 unstrittig geschehen ist.

Im übrigen lässt der oben dargestellte Verfahrensgang mit den Anfragen an den Fachbereich des Finanzamtes im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle keinen Zweifel daran, dass hier versucht wurde, die ursprüngliche rechtliche Beurteilung der Verrechenbarkeit der Verlustvorträge im Nachhinein zu korrigieren, wobei zu diesem Zweck zur Wiederaufnahme des Verfahrens wegen der unangemessen hoher Betriebsausgaben für den Betrieb der Pkws Range Rover und BMW gegriffen wurde. Es ist jedoch im ganzen Akt außer bei der abgabenbehördlichen Prüfung kein Erhebungsschritt oder eine von außen kommende Nachricht ersichtlich, welche die Berechnung der Luxustangente ermöglicht hätte.

Daraus ist zu schließen, dass das Finanzamt allein mit den Kenntnissen aus den Abgabenerklärungen und der abgabenbehördlichen Prüfung in der Lage war, die von ihr angesetzte Luxustangente zu errechnen und es sich daher um keine neu hervorgekommene Tatsachen handeln kann.

B) Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 datiert vom 18. Juli 2006

Durch das ersatzlose Aufheben der die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer der Berufungswerberin verfügenden Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 sind die Sachbescheide für die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 ex lege gemäß § 307 Abs. 3 BAO ("*Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.*") weggefallen.

Dementsprechend richtet sich die Berufung vom 21. August 2006, soweit die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 betroffen ist, gegen nicht (mehr) existente Bescheide und war daher als unzulässig gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen (siehe auch Ritz, aaO. Rz 12 zu § 273, 800).

Linz, am 5. Oktober 2009